

15 477.22

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE V CIVILE

composta dai signori magistrati:

Enrico Manzon	presidente
Giovanni La Rocca	consigliere
Angelina-Maria Perrino	consigliere relatore
Tania Hmelyak	consigliere
Francesco Federici	consigliere

*Oggetto: Procedimento di
riscossione di tributi-
Scissione parziale- Società
beneficiaria- Limite del
patrimonio netto-
Inapplicabilità*

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al numero 10648 del ruolo
generale dell'anno 2015, proposto

da

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro
tempore*, rappresentato e difeso dall'Avvocatura
generale dello Stato, presso gli uffici della quale in
Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, si domicilia

-ricorrente-

contro

s.r.l. (omissis) in persona del legale
rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso,
giusta procura speciale a margine del controricorso,
dall'avv. (omissis) presso lo studio della
quale in (omissis)
elettivamente si domicilia

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione
tributaria regionale della Campania, depositata in
data 28 ottobre 2014, n. 9364/18/14;

1242
2022

udita la relazione sulla causa svolta nell'adunanza camerale del 7 aprile 2022 dal consigliere Angelina-Maria Perrino.

Fatti di causa

Emerge dalla sentenza impugnata che la s.r.l. (omissis) è società beneficiaria, mediante assegnazione di una quota del patrimonio netto, di una scissione parziale, avvenuta in data 20 giugno 2008, della s.r.l. (omissis) in liquidazione, della quale deteneva l'intero capitale sociale.

La società ha quindi, appunto nella qualità di beneficiaria, ricevuto la cartella di pagamento indicata in atti concernente l'iva, dichiarata per l'anno d'imposta 2008, e non versata dalla società scissa, nonché le ritenute fiscali, parimenti dichiarate e non versate; la società scissa nel frattempo, ossia prima della notificazione del cartella di pagamento, risalente al 2012, nel 2009 era stata cancellata dal registro delle imprese.

La s.r.l. (omissis) ha impugnato la cartella per violazione dell'art. 2506-*quater* c.c. e dell'art. 15 del d.lgs. n. 472/97, nonché per difetto di motivazione della cartella, in ragione dell'affermata omessa indicazione del calcolo degli interessi, e ne ha ottenuto l'annullamento dalla Commissione tributaria provinciale di Benevento, in base alla considerazione che il debito iva era insorto in un momento successivo alla scissione parziale.

La Commissione tributaria regionale della Campania ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia ritenendo, per un verso, che il debito per iva e ritenute fiscali fosse maturato successivamente alla scissione e, per altro verso, che la normativa fiscale, con particolare riguardo all'art. 173, commi 12 e 13, del d.P.R. n. 917/86, distingue tra scissione parziale e scissione totale, prevedendo, nel caso di scissione parziale, che degli obblighi tributari, e comunque di quelli relativi ai periodi di imposta anteriori alla data di effetto della scissione, risponda la società scissa.

Contro questa sentenza propone ricorso per ottenerne la cassazione l'Agencia delle entrate, che affida a due motivi, cui la s.r.l. (omissis) risponde con controricorso.

Motivi della decisione

1.- Infondata è l'eccezione d'inammissibilità del ricorso, che la società propone in controricorso facendo leva sull'esistenza della doppia sentenza conforme, ossia della sentenza d'appello che ha confermato quella di primo grado, a norma dell'art. 348-ter, comma 4, c.p.c. E ciò perché la disposizione in esame presuppone che nei due gradi di merito siano state decise le "*questioni di fatto*" in base alle "*stesse ragioni*"; laddove nel caso in esame con i motivi di ricorso non si contestano questioni di fatto, ma si aggrediscono le statuizioni in diritto della sentenza impugnata.

1.1.- L'Agencia difatti denuncia sotto diversi profili la violazione degli artt. 16, comma 11, della l. n. 537/93, 173, comma 13, del d.P.R. n. 917/86, 2506-bis c.c., art. 15, comma 2, del d.lgs. n. 472/97, 2, 6 e 21 del d.P.R. n. 633/72, nonché 20 del d.P.R. n. 600/73: perché il giudice d'appello per un verso non ha riconosciuto la responsabilità solidale paritetica della società beneficiaria della scissione parziale in relazione al debito iva maturato dalla scissa (*primo motivo*) e, per altro verso, ha trascurato che il debito iva era stato calcolato su operazioni imponibili verificatesi prime della scissione (*secondo motivo*).

2.- Il ricorso è fondato su entrambi i versanti, che vanno esaminati congiuntamente, perché connessi.

È anzitutto erronea la statuizione della sentenza impugnata, che, quanto all'insorgenza del debito iva, si limita a far leva sulle indicazioni contenute nel quadro VH del modello iva 2009 della società scissa, dal quale risultava che nel mese di agosto 2008, al quale risale l'iscrizione della scissione nel registro delle imprese, la s.r.l. (omissis) in liquidazione vantava un credito iva e non già un debito.

La dichiarazione è difatti mero requisito formale, inidoneo a incidere sull'insorgenza del debito iva, che è ancorata all'effettuazione delle operazioni imponibili, anche qualora nessuna dichiarazione sia presentata (da ultimo, in termini, Corte giust. 13 gennaio 2022, causa C-156/20, *Zipvit Ltd*). Ed è appunto facendo leva sulle norme che fissano le regole in base alle quali le operazioni imponibili si devono ritenere effettuate, che l'Agenzia ha aggredito la statuizione in esame.

2.1.- D'altronde, sempre la Corte di giustizia ha chiarito (con la sentenza 14 maggio 2020, causa C-446/18, *Agrobet CZ s.r.o.*) che, sebbene in base alla combinazione degli artt. 179, paragrafo 1, e 183, paragrafo 1, della direttiva iva l'eccedenza di iva risulti da un'operazione aritmetica eseguita globalmente dal soggetto passivo per l'intero periodo d'imposta, cosicché l'eccedenza può apparire, nella dichiarazione, solo sotto forma di un risultato unico, il carattere globale del calcolo non implica che l'eccedenza costituisca un'unità inscindibile, che non renda possibile distinguere operazioni precise, da ciascuna delle quali scaturiscono rispettivamente poste a debito e a credito. Sono quelle operazioni, dunque, che rilevano, ai fini dell'insorgenza del debito d'iva, quando risultino effettuate, nonché della maturazione delle poste detraibili, allorché l'imposta diventi esigibile.

3.- Erronea è anche la statuizione che esclude la responsabilità della beneficiaria anche per i debiti iva maturati antecedentemente alla scissione parziale.

Come anche da ultimo ribadito da questa Corte (con sentenza 15 febbraio 2022, n. 4833), la disciplina posta dalla normativa civilistica e, in particolare, il limite che si ritrova nella previsione del comma 3 dell'art. 2506-*bis* c.c., secondo cui, in caso di scissione parziale, la responsabilità solidale della società scissa e delle beneficiarie «...è limitata al valore effettivo del patrimonio netto attribuito a ciascuna società beneficiaria», ribadito dal

comma 3 dell'art. 2506-*quater* c.c., non trova riscontro nell'ordinamento tributario.

Al riguardo, in base alla combinazione dei commi 12 e 13 dell'art. 173 del d.P.R. n. 917/86, come interpretati dalla Corte costituzionale (con sentenza 21 marzo 2018, n. 90), degli obblighi della società scissa, riferibili a periodi di imposta anteriori alla data di efficacia della scissione, risponde non soltanto la società scissa, ma anche quella beneficiaria; questa responsabilità, valevole «*per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi ed ogni altro debito*» afferente al rapporto tributario, ha natura solidale, e per essa non è previsto alcun limite quantitativo riconducibile al patrimonio assegnato con l'operazione straordinaria; secondo, poi, l'art. 15, comma 2 del d.lgs. n. 472/97, «*nei casi di scissione anche parziale di società o enti, ciascuna società od ente è obbligato in solido al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto*».

5.- I commi 12 e 13 dell'art. 173 hanno indubbiamente una formulazione ambigua, poiché il comma 12 stabilisce che gli obblighi tributari della scissa antecedenti alla scissione «*...sono adempiuti in caso di scissione parziale dalla stessa società scissa o trasferiti, in caso di scissione totale, alla società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione*», e il comma 13 aggiunge che «*I controlli, gli accertamenti e ogni altro procedimento relativo ai suddetti obblighi sono svolti nei confronti della società scissa o, nel caso di scissione totale, di quella appositamente designata...Se la designazione è omessa, si considera designata la beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione. Le altre società beneficiarie sono responsabili in solido...*». Ciononostante, ha evidenziato la Corte costituzionale con la sentenza n. 90/18, la responsabilità solidale prevista dall'art. 173 si applica, contrariamente a quanto affermato in

controricorso, non soltanto in caso di scissione totale, ma anche in ipotesi di scissione parziale: sarebbe difatti priva di giustificazione una differenziazione, quanto ai crediti tributari, tra società beneficiarie secondo che la scissione sia totale o parziale, posto che né l'art. 15 del d.lgs. n. 472/97, né, più in generale, la disciplina codicistica (stabilita dai richiamati artt. 2506-*bis*, comma 3, comma, e 2596-*quater*, comma 3, c.c.) operano tale distinzione (in termini, tra le più recenti, Cass. 10 febbraio 2021, n. 3233).

5.1.- Considerazioni analoghe non possono che valere anche quanto all'interpretazione del comma 12 dell'art. 16 della l. n. 537/93, a norma del quale *«In caso di scissione totale non comportante trasferimento di aziende o complessi aziendali, gli obblighi ed i diritti derivanti dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto per le operazioni effettuate dalla società scissa, compresi quelli relativi alla presentazione della dichiarazione annuale della società scissa e al versamento dell'imposta che ne risulta, devono essere adempiuti, con responsabilità solidale delle altre società beneficiarie, o possono essere esercitati dalla società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione; in mancanza si considera designata la beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione»*.

Il tenore e la disciplina della norma sono difatti simili a quelli dei commi 12 e 13 dell'art. 173 del d.P.R. n. 917/86; laddove manca qualsiasi cenno relativo all'ipotesi della scissione parziale, se non per il caso particolare, regolato dal comma 11, in cui in esecuzione della scissione siano trasferiti aziende o uno o più complessi aziendali (ipotesi, peraltro, che secondo l'Agenzia ricorrerebbe nel caso in esame, in cui sarebbe stato trasferito alla beneficiaria il complesso aziendale della scissa).

A maggior ragione vale dunque in questo caso la considerazione della Corte costituzionale secondo cui sarebbe priva di giustificazione la distinzione tra società beneficiarie secondo che

la scissione sia totale o parziale: si otterrebbe, altrimenti, il risultato di riconoscere una tutela meno ampia al fisco proprio per un tributo armonizzato, com'è l'iva, che drena risorse dell'Unione.

6.- La disciplina tributaria, allora, in luogo di mantenere integre le garanzie del fisco, creditore della scissa, le accresce rispetto a quelle dei creditori della scissa apprestate dal codice civile; e le accresce sia in relazione alle imposte dirette, sia all'iva, sia alla disciplina sanzionatoria, come questa Corte ha già riconosciuto (vedi, sul punto, Cass. 3 novembre 2016, n. 22225, nonché, in relazione all'irap, Cass. 14 ottobre 2016, n. 20875 e, quanto all'iva, Cass. 30 settembre 2020, n. 20826 e 2 ottobre 2020, n. 21016), e come emerge dal tenore della richiamata sentenza della Corte costituzionale che ha valutato la disciplina e ha fissato principi di carattere generale.

6.1.- In ambito tributario, dunque, l'istituto della responsabilità solidale riprende vigore secondo la regola generale di integralità e pariteticità di cui agli artt. 1292 e 2740 c.c.; con la conseguenza che -in ogni ipotesi di scissione- per i debiti fiscali della società scissa anteriori alla scissione rispondono solidalmente -e 'illimitatamente'- tutte le società partecipi dell'operazione (in termini, anche Cass. 24 giugno 2015, n. 13059; 20 gennaio 2016, n. 23342; 4 dicembre 2018, n. 31306).

7.- Questa Corte ha altresì evidenziato (con la citata sentenza n. 4833/22) che la disciplina in questione è conforme al diritto unionale: l'art. 12 della sesta direttiva 17 dicembre 1982, n. 82/891/Cee del consiglio, come successivamente modificata, applicabile *ratione temporis* (poiché la direttiva (UE) del 14 giugno 2017 n. 2017/1132 del parlamento europeo e del consiglio, che l'ha abrogata, è entrata in vigore il 20 luglio 2017: vedi Corte giust. 30 gennaio 2020, causa C-394/18, *s.r.l. I.G.I.*, punto 38, relativa a una scissione di s.r.l. italiana), stabilisce che «1. *Le legislazioni degli Stati membri devono prevedere un adeguato sistema di tutela*

degli interessi dei creditori delle società partecipanti alla scissione per i crediti che siano anteriori alla pubblicazione del progetto di scissione e che non siano ancora scaduti al momento della pubblicazione»; riconosce la possibilità che «3. Nella misura in cui non sia stato soddisfatto un creditore della società alla quale è stato trasferito l'obbligo, conformemente al progetto di scissione, le società beneficiarie sono solidalmente responsabili di questo obbligo. Gli Stati membri possono limitare questa responsabilità all'attivo netto attribuito ad ogni società diversa da quella cui l'obbligo è stato trasferito...»; ma ammette anche che «6. Gli Stati membri possono prevedere che le società beneficiarie siano vincolate solidalmente per gli obblighi della società scissa. In tal caso essi possono non applicare i paragrafi precedenti», prevedendo che «7. Se uno Stato membro combina il sistema di tutela dei creditori di cui ai paragrafi da 1 a 5 con la responsabilità solidale delle società beneficiarie di cui al paragrafo 6, esso può limitare questa responsabilità all'attivo netto attribuito a ciascuna di queste società».

7.1.- E la richiamata giurisprudenza unionale (Corte giust., causa C-394/18, cit., punto 74) ha sottolineato che l'armonizzazione minima, operata dalla sesta direttiva 17 dicembre 1982, n. 82/891/Cee del consiglio, della tutela degli interessi dei creditori delle società partecipanti alla scissione non osta a che, nel contesto di una scissione mediante costituzione di una nuova società, la priorità sia accordata alla tutela degli interessi dei creditori della società scissa.

8.- La maggior tutela accordata dall'ordinamento, tra i creditori della scissa, al 'creditore-fisco', rispetto a tutti gli altri, ha poi superato il vaglio di legittimità costituzionale.

Con la citata sentenza n. 90/18, si anticipava, la Corte costituzionale, nel dichiarare l'infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 173, comma 13, del t.u.i.r., e

dell'art. 15, comma 2, del d.lgs. n. 472/1997, sotto il profilo della mancata limitazione della responsabilità solidale da tali norme derivante, ha ritenuto che non sia possibile una piena equiparazione di trattamento tra l'inadempimento delle obbligazioni civili e quello delle obbligazioni tributarie, fatte oggetto di una disciplina diversa e dedicata, in considerazione della specialità dei crediti tributari e della correlata esigenza di evitare che l'operazione di scissione risulti pregiudizievole all'amministrazione, ad essa estranea.

Ha quindi escluso la violazione del principio di eguaglianza e di ragionevolezza (art. 3, comma 1, Cost.), che si accompagna all'inesistenza di un *vulnus* della capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.), che non va parametrata al patrimonio netto delle società beneficiarie, sorte unilateralmente a seguito della scissione, alla quale l'amministrazione finanziaria è estranea e che è invece nella disponibilità del debitore, ossia della società stessa.

8.1.- D'altronde, la responsabilità concernente il debito d'imposta della società beneficiaria della scissione parziale non è un'obbligazione da fatto proprio, ma è propria, e scaturisce direttamente dalla legge, pur non avendo la beneficiaria realizzato il fatto indice di capacità contributiva (per considerazioni analoghe, in riferimento al socio illimitatamente responsabile di società di persone e al cessionario o conferitario d'azienda o di un ramo di essa, cfr. Cass., sez. un., 16 dicembre 2020, n. 28709).

La circostanza che il soggetto passivo del rapporto tributario sia soltanto la scissa, e non già la beneficiaria, la responsabilità della quale è ad altro titolo, che risiede proprio nella scissione, priva di rilevanza le critiche che sono state mosse alla soluzione della Corte costituzionale, con particolare riguardo all'obiezione di sostanziale svuotamento del principio di capacità contributiva della beneficiaria.

9.- La complessiva censura proposta va quindi accolta.

Ne segue la cassazione della sentenza, con rinvio, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Campania in diversa composizione, che verificherà la data di effettuazione delle operazioni imponibili da cui è scaturito il debito iva della società scissa richiesto in pagamento alla beneficiaria ed affronterà la questione rimasta assorbita, in applicazione del seguente principio di diritto:

“Quando sia realizzata un'operazione di scissione parziale, la responsabilità per i debiti fiscali riguardanti gli anni di imposta ad essa antecedenti delineata dall'art. 173, comma 13, del d.P.R. n. 917/86, dall'art. 16, comma 12, della l. n. 537/93 e dall'art. 15, comma 2, del d.lgs. n. 472/97, diverge, anche quanto all'iva, da quella riguardante le obbligazioni civili, soggetta invece ai limiti di cui agli artt. 2506-bis, comma 2, e 2506-quater, comma 3, c.c., in quanto, fermi gli obblighi erariali in capo alla scissa e alla designata, si estende non solo solidalmente, ma anche illimitatamente a tutte le società partecipanti all'operazione, indipendentemente dalle quote di patrimonio assegnato con essa, in conformità alla normativa unionale, e senza che tale differente trattamento sia costituzionalmente illegittimo, siccome rispondente all'esigenza di un'agevole riscossione dei tributi nel rispetto del principio costituzionale di pareggio del bilancio e a criteri di adeguatezza e di proporzionalità”.

Per questi motivi

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Campania in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 7 aprile 2022.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 16 MAG 2022.....

Il Cancelliere
Massimiliano Morgante

Il presidente